



## Skattedirektoratet

|                   |                 |               |
|-------------------|-----------------|---------------|
| Saksbehandler     | Deres dato      | Vår dato      |
| Leif Martin Sande | 17.01.2011      | 28.04.2011    |
| Telefon           | Deres referanse | Vår referanse |
| 22 07 70 63       | 201100306       | 2011/74804    |

Justisdepartementet Lovavdelingen  
Postboks 8005 Dep  
0030 OSLO

U.off. offl. § 14

### Høring - utredning om forenkling og modernisering av aksjeloven

Vi viser til Justisdepartementets brev av 17. januar 2011 der departementet ber om høringsuttalelser knyttet til advokat Gudmund Knudsens utredning "Forenkling og modernisering av aksjeloven". Skattedirektoratet har forelagt høringsbrevet og utredningen underliggende etater og deres innspill er innarbeidet i denne høringsuttalelsen.

Skattedirektoratets uttalelser knytter seg særlig til skattemessige konsekvenser av forslaget. Reglene er vurdert opp mot hensynet til å sikre kvalitet og likebehandling ved likningen, samt å sikre skattemyndighetenes kontrollmuligheter.

#### Aksjelovens stiftelsesregler – forslag om opphevelse av krav om åpningsbalanse - pkt. 4.2.8

Det er foreslått å oppheve kravet til å utarbeide åpningsbalanse ved stiftelse og ved fusjon/fisjon, jf. forslag om å oppheve asl. §§ 2-8 og 13-6 nr. 7. Ved nystiftelse med kontantinnskudd er Skattedirektoratet enig i at en åpningsbalanse i de langt fleste tilfeller ikke gir mer informasjon enn det som fremgår av stiftelsesdokumentet.

Ved fusjon/fisjon og omdannelse fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap er imidlertid åpningsbalansen et nyttig og viktig kontrollverktøy for skatteetaten for å vurdere om kravene til skattemessig kontinuitet er oppfylt. Skattemessig kontinuitet forutsetter riktig bytteforhold og verdioverføring. Både ved overføring av fysiske og immaterielle eiendeler oppstår spørsmål om verdsettelse, og et krav om utarbeidelse åpningsbalanse vil være en fordel for skatteetatens kontrollmuligheter. Dette gjelder uavhengig av redegjøringskravet i asl. § 2-6 som ved stiftelse fyller noen av de samme behov som en åpningsbalanse. Skattedirektoratet kan ikke se at hensynet til forenkling har samme gjennomslagskraft ved omdannelser da slike transaksjoner ofte gjennomføres med bistand fra rådgivere.

Skattedirektoratet har i flere bindende uttalelser lagt til grunn at utbytteutdeling, kapitalnedsettelse og fisjon kan gjennomføres med grunnlag i en åpningsbalanse. Selv om det foreslås endringer i asl. §§ 8-1 og 8-1a om at utbytte skal kunne utdeles med grunnlag i en mellombalanse, er Skattedirektoratet av den oppfatning at det bør gjøres en grundigere vurdering før kravet om åpningsbalanse ved stiftelse og fusjon/fisjon oppheves.

|   |   |             |
|---|---|-------------|
| Postadresse   | Besøksadresse   | Sentralbord |
| Postboks 9200 Grønland  | Se <a href="http://www.skatteetaten.no">www.skatteetaten.no</a> | 800 80 000  |
| 0134 Oslo   | Org. nr.: 996250318   | Telefaks    |
| For elektronisk henvendelse se <a href="http://www.skatteetaten.no">www.skatteetaten.no</a> |   | 22 17 08 60 |



#### Bekreftelse fra finansinstitusjon om at selskapet har innbetalt aksjekapital – pkt. 4.2.9

Det er foreslått at en finansinstitusjon skal kunne bekrefte at aksjekapitalen er innbetalt på selskapets konto. I henhold til dagens regler gjøres dette av revisor og revisoransvaret er vidtgående. Det bør vurderes om det skal gis nærmere retningslinjer for hvordan bekreftelsen skal gis og hvilket ansvar som kan pålegges finansinstitusjonen. Vurderingen må gjøres med tanke på at slik bekreftelse kan bli utstedt både av norske og utenlandske finansinstitusjoner.

#### Forslag om å oppheve regelen om at beløp på overkursfond inngår i den bundne egenkapital – pkt. 5.5.4.

Forslaget innebærer at man selskapsrettslig kan dele ut overkurs uten å følge reglene om kapitalnedsettelse i aksjeloven kapittel 12. Forslaget får ikke direkte skattemessig betydning, men kan gi økt risiko for feil innrapportering fra aksjeselskap og aksjonærer til skatteetaten. Selskapsrettslig utbytte kan i noen tilfeller klassifiseres som skatterettslig tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. Forslaget vil føre til at man får flere tilfeller der selskapsrettslig og skatterettslig klassifikasjon ikke er lik.

#### Forslag om lovbestemt minste aksjekapital på kr NOK 30 000 – pkt. 5.5.2 – 5.5.7

Skatteetaten antar at forslaget til krav om minste aksjekapital på kr 30 000 vil føre til en betydelig økning i antall nyetablerte aksjeselskap. Dette må også sees i sammenheng med at revisjonsplikten for små selskap oppheves fra og med 1. mai 2011. Vi antar også at flere vil omdanne sine enkeltpersonforetak til aksjeselskap, og at mange som driver virksomhet i Norge gjennom et selskap registrert i utlandet (såkalte NUF-selskap) nå vil stifte aksjeselskap i Norge. Økning i antall aksjeselskap, kombinert med opphevelse av revisjonskravet, vil medføre at skatteetaten må iverksette tiltak for å sikre at innrapporterings- og skattekrav oppfylles av de nye selskapene og deres eiere.

I utredningen pkt 5.5.2 drøftes spørsmålet om aksjekapitalens størrelse som sperre mot uønsket bruk av AS-formen. Skatteetaten er enig i utredningens vurderinger om at økonomisk kriminalitet og konkursrytteri kan forebygges og forhindres ved bruk av andre virkemidler enn å sette krav til høy minste aksjekapital. Uansett er det risiko for at reglene kan føre til at flere useriøse aktører vil benytte seg av aksjeselskapsformen, og at dette kan få konsekvenser for skatteinnkrevningen, da krav på fastsatt skatte- og avgiftskrav er usikrede pengekrav.

På den annen side vil det være en fordel at antall NUF-selskap reduseres fordi stiftelse av selskap i Norge vil gi økt tilgang til kontrollopplysninger.

#### Forslag om utsatt innbetaling av aksjekapitalen – pkt. 5.5.3

Personlige aksjonærer som mottar utbytte gis fradrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt, se sktl. § 10-12. Innbetalt kapital på den enkelte aksje påvirker størrelsen av skjermingsfradraget. Skjermingen tilordnes eier av aksjen 31. desember i inntektsåret. Det må avklares om den



aksjekapitalen som ikke er innbetalt grunnet rett til utsettelse med innbetaling, skal redusere skjermingsgrunnlaget som fastsettes per 31.12.

Det må også avklares hvordan nedsettelse av aksjekapital med utbetaling til aksjonærene skattemessig skal klassifiseres når deler av aksjekapitalen ikke er innbetalt på grunn av rett til utsettelse med denne.

#### Forslag om å lempe på formelle krav til utdeling av utbytte – pkt. 5.5.5 - 5.5.6

Skattepliktig utbytte er et sentralt kontrollområde for skatteetaten. For personlige aksjonærer er vederlagsfrie overføringer fra aksjeselskap til aksjonær gjenstand for utbyttebeskatning. Aksjonæren får redusert beskatningen med et såkalt skjermingsfradrag dersom utbyttet er lovlig i hht aksjelovens regler om utdeling. For selskaper innenfor fritaksmetoden er mottatt utbytte frittatt fra beskatning (utover et 3% inntektstillegg), dersom utbyttet er lovlig i hht aksjelovens regler om utdeling.

I utredningen foreslås det å lempe på aksjelovens formelle krav til utdeling av utbytte, se forslag til endringer i asl. § 8-1. Endringene medfører at de skjønsmessige vilkårene om at selskapet bare kan dele ut utbytte om de har forsvarlig egenkapital og tilstrekkelig likviditet får sentral betydning. Siden flere skatteregler har bindinger til aksjelovens regler om lovlig utbytte, skaper dette kontrollmessige utfordringer for skatteetaten. Det vil være tidkrevende og ressurskrevende å overprøve selskapets forsvarlighetsvurdering etter asl. § 3-4. Det bør gjøres en vurdering av om det fortsatt er grunn til å opprettholde skattelovgivningens krav til lovlige utdelinger.

Videre fremgår det av forslag til endret § 8-1 første ledd at selskapet bare kan dele ut utbytte så langt det etter utdelingen har tilbake eiendeler som gir dekning for selskapets aksjekapital og øvrig bundet kapital. Det bør presiseres hvordan verdsettelsen av selskapets eiendeler skal gjøres, verdsettelse til bokførte verdier eller virkelige verdier.

#### Brøkdelsaksjer - pkt. 5.5.7

Aksjonærregisteret bygger i dag på et system med angivelse av aksjenes pålydende. Overgang til bruk av brøkdelsaksjer vil føre til en omlegging i aksjonærregisteret, men vi antar at en slik systemendring vil være godt håndterbar.

Skjermingsfradrag knytter seg til hver enkelt aksje. Uten en nærmere gjennomgang av problemstillingen legger vi til grunn at skjermingsberegninger må håndteres likt uavhengig av om aksjer har pålydende verdi eller ikke.

Sktl. 10-36 angir et FIFO-prinsipp som sier at den først ervervede aksjen også anses først solgt. Gjeldende rett innebærer at aksjer kan få forskjellig ervervstidspunkt ved nyemisjon avhengig av om selskapet utsteder nye aksjer eller øker pålydende på eksisterende. Ved overgang til brøkdelsaksjer vil dette skillet bli borte og FIFO-prinsippet kan få redusert betydning.



Lån og annen finansiell bistand til aksjeeierne pkt. 5.5.12

Det er foreslått endringer i reglene om lån og sikkerhetsstillelse til aksjonærer ved at unntaket for lån mv. til konsernselskaper foreslås utvidet til å gjelde alle morselskap som hører hjemme i EØS-området og datterselskaper av slike morselskap som hører hjemme i EØS-området.

Skatteetaten deler ikke rapportens oppfatning om at norske selskaper er svært varsomme med å yte lån eller stille sikkerhet til utenlandske konsernselskap. Vår erfaring er at konserninterne lån over landegrensene anses som et av flere verktøy hva gjelder skatteplanlegging. Vi mener derfor at det kan være grunn til å se nærmere på de skattemessige virkningene ved kombinasjon av transaksjoner i konsern (utbytte, lån og konsernbidrag). Videre mener vi det bør vurderes å innføre krav om revisorbekreftelse på at vilkårene for kreditstillelse/lån er oppfylt.

Med hilsen

Heide Lindsjørn  
*seksjonssjef*  
Rettsavdelingen, foretaksskatt  
Skattedirektoratet

Inger Johanne Stolt-Nielsen